

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntansi Pemerintahan

Pelaporan atau pertanggungjawaban merupakan konsekuensi yang selalu melekat dari suatu penyelenggaraan pemerintahan. Setiap tahunnya, penyelenggaraan program-program pemerintah dibiayai oleh APBN. Dahulu, pertanggungjawaban atas realisasi APBN disampaikan pemerintah kepada DPR dalam bentuk Perhitungan Anggaran Negara (PAN). Seiring berjalannya waktu, sistem pelaporan ini terus berkembang hingga mulai TA 2004 disusunlah Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) untuk pertama kalinya (Nainggolan, 2020). Bersamaan dengan hal tersebut, muncullah tuntutan atas suatu tata pencatatan yang mampu merekam bermacam transaksi dan menyajikan nilainya dengan perhitungan yang *reliable*. Instrumen pencatatan ini kemudian diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang berbasis *cash towards accrual* (CTA). Lima tahun setelahnya, terbit Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang SAP yang berbasis akrual.

Akuntansi pemerintahan adalah suatu sistem penatausahaan keuangan yang berkaitan dengan lembaga-lembaga di lingkungan pemerintahan (Rimadewi, 2016). Akuntansi pemerintahan beserta pelaporan keuangannya pada dasarnya ditujukan

untuk mewujudkan akuntabilitas keuangan publik dengan pengelolaan yang lebih baik dan transparan dalam rangka mencapai tujuan sosial-ekonomi (Emami et al., 2012). Atas dasar hal tersebut, pada tahun 2015 pemerintah diamanatkan untuk menerapkan SAP berbasis akrual secara penuh.

Tabel II.1 Perbedaan Karakteristik Basis Akuntansi Pemerintahan

Akuntansi Pemerintahan Basis Kas	Akuntansi Pemerintahan Basis Akrual
Pencatatan saat uang benar-benar diterima/dikeluarkan	Pencatatan saat diakuinya hak/kewajiban yang timbul dari suatu transaksi
Laporan keuangan: Neraca, LRA, LAK, CaLK	Laporan Keuangan: Neraca, LRA, LAK, CaLK, LO, LPE, LP-SAL
Tidak menggambarkan beban penyusutan aset tetap dan amortisasi	Wajib menghitung penyusutan aset tetap dan amortisasi
Tidak mengenal pengakuan utang dan piutang	Mengakui utang dan piutang
Hanya menginformasikan posisi keuangan pada periode itu saja	Informasi keuangan lebih rinci karena memperhatikan hak/kewajiban lintas periode

Sumber: diolah dari berbagai sumber

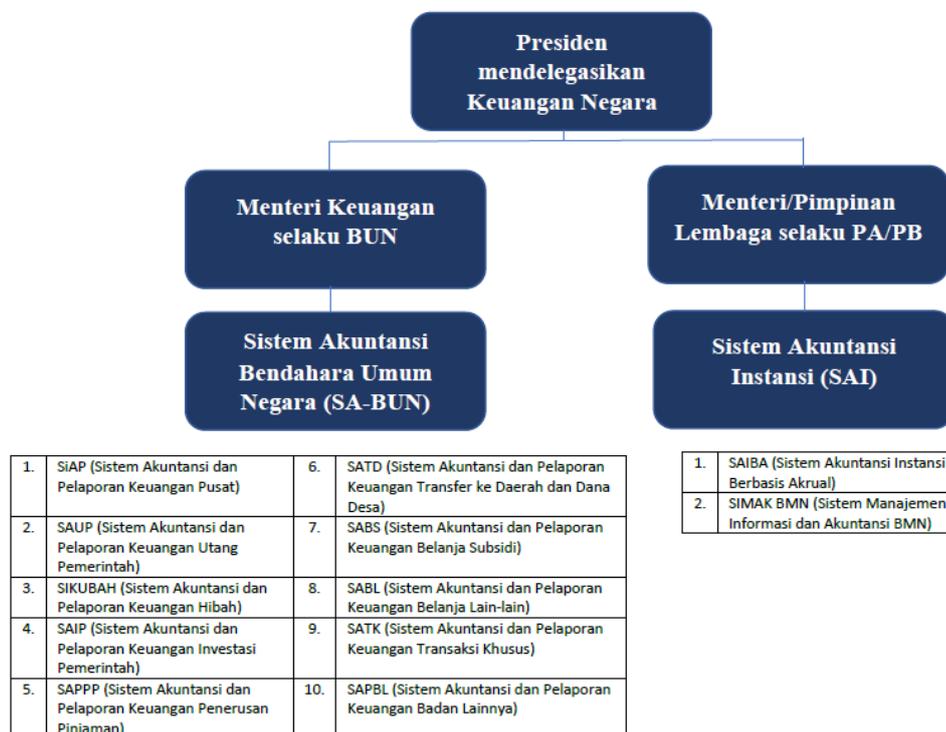
Penerapan akuntansi berbasis akrual memiliki keunggulan karena memberikan gambaran lengkap mengenai sumber alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi, kesempatan untuk mengevaluasi efisiensi kinerja pemerintah, serta catatan yang akurat sehingga proses audit lebih efektif. Oleh karenanya, akuntansi pemerintahan berbasis akrual dikatakan sebagai *international best practice* pengelolaan keuangan kontemporer (*double entry*) (Pratasari & Syarifah, 2014).

2.1.1 Akuntansi Pemerintah Pusat

Sebelum memulai proses akuntansi, perlu disusun suatu sistem akuntansi pemerintahan yang mengacu pada SAP. Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan

Pemerintah Pusat (SAPP) disusun dan ditetapkan oleh Menteri Keuangan. SAPP menjadi pedoman dalam pelaksanaan prosedur akuntansi pada pemerintah pusat. Terdapat 2 unit pemerintahan yang melakukan proses akuntansi, yaitu entitas akuntansi dan entitas pelaporan. Entitas Akuntansi berkewajiban menyelenggarakan akuntansi dan menyusun laporan keuangan untuk dikonsolidasikan oleh Entitas Pelaporan. Kemudian, Entitas Pelaporan menyampaikan laporan keuangan konsolidasian sebagai bentuk pertanggungjawaban. SAPP terbagi dalam dua sistem utama, yakni SA-BUN (Sistem Akuntansi Bendahara Umum Negara) dan SAI (Sistem Akuntansi Instansi). SA-BUN merupakan prosedur akuntansi yang dilaksanakan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara (BUN) dan pengguna anggaran Bagian Anggaran BUN (BA BUN). SAI merupakan prosedur akuntansi pada Kementerian/Lembaga negara.

Gambar II.1 Pembagian Kewenangan dalam Keuangan Negara



Sumber: PMK Nomor 212/PMK.05/2019 tentang Jurnal Akuntansi

Pemerintahan Berbasis Akrual pada Pemerintah Pusat (dalam Hamzah & Kustiani, 2014)

Ada beberapa tahapan dalam siklus dan proses akuntansi pada pemerintah pusat yang diilustrasikan pada Lampiran 1. Tahapan yang pertama yaitu identifikasi transaksi keuangan. Pada tahap ini, berbagai transaksi dan kejadian yang memengaruhi perubahan elemen laporan keuangan dianalisis, salah satunya penetapan anggaran pemerintah. Dokumen transaksi merupakan bukti yang sangat penting dan menjadi dasar dalam pencatatan jurnal, antara lain Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA), Surat Permintaan Pembayaran (SPP), Surat

Perintah Membayar (SPM) dan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D). Analisis akuntansi didasarkan pada dokumen-dokumen tersebut.

Tahap kedua yaitu pencatatan, pengukuran, dan pengklasifikasian bukti transaksi keuangan. Dokumen yang dianalisis pada tahap 1 kemudian akan dijurnal dalam jurnal umum. Terdapat beberapa jurnal yang dicatat, antara lain jurnal penetapan anggaran (APBN), jurnal DIPA, jurnal komitmen, jurnal resume penagihan, dan jurnal realisasi anggaran. Jurnal transaksi dilakukan baik oleh entitas akuntansi/pelaporan BUN maupun Kuasa BUN. Sebagai contoh, beberapa jurnal yang dicatat dalam rangka investasi permanen/PMN disajikan pada Lampiran 2.

Selanjutnya adalah tahap penyusunan ikhtisar laporan keuangan. Untuk memastikan keakuratan data pada buku besar, dibuatlah neraca percobaan yang berisi daftar seluruh akun beserta saldonya. Selain itu, ada beberapa akun yang perlu disesuaikan untuk menghasilkan informasi yang relevan sebelum pelaporan. Penyesuaian tersebut dicatat dalam jurnal penyesuaian.

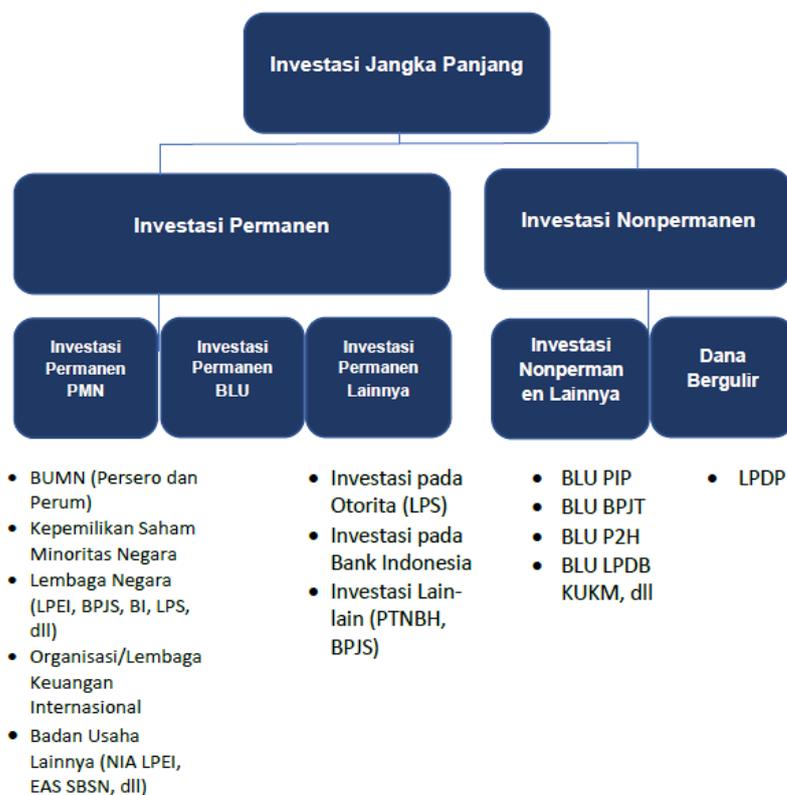
Kemudian tahap yang terakhir adalah penyusunan laporan keuangan. Buku besar yang sudah disesuaikan kemudian diklasifikasikan saldo akunnnya. Kementerian/Lembaga (K/L) Negara yang bertindak sebagai pengguna anggaran (PA) wajib mempertanggungjawabkan pengelolaan dananya dan secara berkala merekonsiliasi laporan keuangannya dengan BUN. Hasil konsolidasi antara laporan keuangan BUN (LK-BUN) dan laporan keuangan K/L (LK-K/L) menjadi dasar penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) sebagai output pengelolaan fiskal yang dilaksanakan berdasarkan SAPP. LKPP disusun oleh

Direktorat Akuntansi dan Pelaporan Keuangan mengacu pada format yang diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 215/PMK.05/2016.

2.1.1.1 Akuntansi Investasi Pemerintah

Investasi adalah aset yang dimaksudkan untuk memperoleh manfaat sosial atau manfaat ekonomi seperti bunga, dividen, dan royalti sehingga dapat meningkatkan kemampuan pemerintah dalam rangka pelayanan kepada masyarakat (Buku SAP rev 2016). Investasi terbagi menjadi 2, yaitu investasi jangka pendek (dimiliki selama ≤ 12 bulan) dan investasi jangka panjang (dimiliki selama lebih dari 12 bulan).

Gambar II.2 Bagan Investasi Pemerintah



Sumber: Unit Expose KND (Direktorat Kekayaan Negara Dipisahkan, 2022)

Investasi Permanen adalah investasi jangka panjang yang dimaksudkan untuk dimiliki secara berkelanjutan dan tidak untuk diperjualbelikan, melainkan untuk mendapatkan dividen maupun pengaruh signifikan dalam jangka panjang. Salah satu investasi jangka panjang permanen adalah penyertaan modal negara (PMN). PMN merupakan investasi yang dimiliki Negara Republik Indonesia dalam bentuk saham yang merupakan kekayaan negara dipisahkan (KND). Beberapa jenis PMN berdasarkan LK BA 999.03:

- 1) PMN kepada BUMN, untuk kepemilikan negara pada perusahaan negara lebih dari atau sama dengan 51%;
- 2) PMN kepada Non-BUMN, untuk kepemilikan negara pada perusahaan negara kurang dari 51%;
- 3) PMN kepada Organisasi/Lembaga Keuangan Internasional/Badan Usaha Internasional.

Perolehan dan/atau penambahan investasi pemerintah pada PMN dapat berasal dari pengeluaran secara kas/tunai, pertukaran atau konversi aset nonkas, dan penerimaan hibah bentuk surat berharga dan/atau barang milik negara (BMN). Perolehan dan/atau penambahan investasi pemerintah pada PMN dapat diakui sebagai investasi apabila kemungkinan manfaat ekonomi dan manfaat sosial/jasa potensial di masa yang akan datang atas PMN dapat diperoleh pemerintah serta nilai perolehan/nilai wajarnya dapat diukur secara *reliable*.

Tabel II.2 Tabel Perlakuan Akuntansi atas Perolehan PMN

	Pengakuan-LO	Pengakuan -LRA	Pengukuran	Penyajian
Secara Kas	Diakui saat resume tagihan sesuai SPP/SPM disetujui KPA	Diakui pada saat kas keluar dari rekening kas negara sesuai dengan SP2D pengeluaran pembiayaan	Diukur sebesar nilai nominal sesuai dengan SPM/SP2D	Disajikan di Neraca sebagai Investasi Permanen -Investasi Jangka Panjang Disajikan di LRA sebagai PMN dalam pos Pengeluaran Pembiayaan .
Pertukaran Aset Non-Kas	Diakui saat ditetapkan Berita Acara Serah Terima (BAST) atau dokumen yang dipersamakan	Diakui pada saat tanggal SP2D pengesahan pengeluaran pembiayaan Investasi	Diukur sebesar nilai wajar aset yang diperoleh. Dalam hal nilai wajar aset yang diperoleh tidak tersedia, maka nilai Investasi diukur sebesar nilai wajar aset yang diserahkan atau sebesar nilai buku aset yang diserahkan.	Dalam hal perolehan dan/atau penambahan Investasi Pemerintah pada PMN menggunakan mata uang asing, nilai Investasi Pemerintah dijabarkan ke rupiah dengan menggunakan kurs tengah Bank Indonesia pada tanggal SP2D (secara kas) & BAST (non kas & hibah) atau dokumen yang dipersamakan.
Hibah (Surat Berharga)	Diakui saat ditetapkan Berita Acara Serah Terima (BAST) atau dokumen yang dipersamakan	Diakui saat Surat Pengesahan Hibah diterbitkan	Diukur sebesar nilai wajar aset yang diserahkan atau sebesar nilai buku aset yang diserahkan.	

Sumber: Lecture 11 Akuntansi Pembiayaan (Tim Dosen PKN STAN, 2021)

Perolehan/penambahan investasi pemerintah pada PMN secara kas dari alokasi anggaran pengeluaran pembiayaan diakui pada saat resume tagihan sesuai dengan SPP/SPM yang disetujui oleh Kuasa Pengguna Anggaran (KPA). PMN dicatat sebesar biaya perolehan yang meliputi harga transaksi investasi itu sendiri ditambah biaya lain yang timbul dalam perolehan investasi. Biaya perolehan tersebut sesuai dengan nilai nominal yang tertera pada SPP/SPM. Nilai IP PMN secara kas disajikan di Neraca sebagai investasi permanen dalam pos investasi jangka panjang.

Setiap pencatatan perolehan/penambahan IP PMN disertai dokumen-dokumen sumber yang menjadi bukti keterjadian atas transaksi yang dilakukan. Ketentuan mengenai dokumen sumber tersebut diatur dalam PMK Nomor

169/PMK.05/2018 tentang Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Investasi Pemerintah yang terdiri dari dokumen berikut.

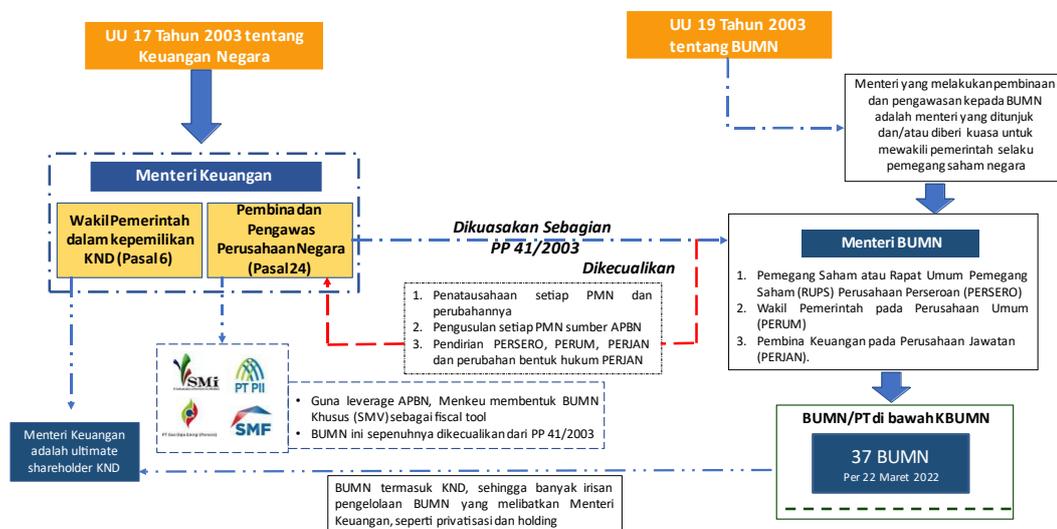
- 1) Alokasi anggaran:
 - a. DIPA
 - b. Revisi DIPA (jika ada)
- 2) Realisasi anggaran:
 - a. Surat Permintaan Pembayaran (SPP)
 - b. Surat Perintah Membayar (SPM)
 - c. Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D)
 - d. Realisasi penerimaan pendapatan dan/atau penerimaan pembiayaan berupa bukti penerimaan negara atau dokumen lain yang dipersamakan
- 3) Transaksi akrual dan dokumen pendukung lainnya:
 - a. Ikhtisar Laporan Keuangan Penyertaan Negara (ILKPN)
 - b. Buku pembantu piutang/yang dipersamakan
 - c. Memo penyesuaian
 - d. Dokumen pendukung lainnya yang sah

Akan tetapi, pembahasan mengenai transaksi akrual dan dokumen pendukung lainnya tidak termasuk dalam ruang lingkup penulisan karena dokumen-dokumen sumber tersebut digunakan untuk mencatat bagian laba/kerugian pemerintah atas BUMN serta koreksi ekuitas untuk segmen pendapatan komprehensif lainnya yang disajikan BUMN.

PMN pada dasarnya merupakan pemisahan kekayaan negara dari APBN atau penetapan cadangan perusahaan atau sumber lainnya untuk dijadikan sebagai

modal BUMN dan/atau perseroan terbatas lainnya yang dikelola berdasarkan prinsip *good corporate governance*. Pengelolaan atas modal yang sudah disertakan ini tidak lagi didasarkan pada sistem APBN agar entitas KND mampu mengelola kebijakan layanan produk *private goods* secara mandiri tanpa terkendala pola baku pengelolaan anggaran pemerintah (Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 62/PUU-XI/2013). Bahkan untuk tujuan khusus dalam rangka pembinaan dan pengawasan BUMN, Kementerian BUMN selaku pembina memiliki pedoman tersendiri untuk melakukan kompilasi atas laporan keuangan seluruh BUMN yang disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) di Indonesia. Pedoman tersebut tercantum dalam Keputusan Deputi Bidang Keuangan dan Manajemen Risiko Kementerian BUMN Nomor SK-1/DKU.MBU/05/2021 tentang Petunjuk Teknis Penyusunan Laporan Keuangan Agregasian Badan Usaha Milik Negara di Lingkungan Kementerian Badan Usaha Milik Negara. Meskipun demikian, pengertian kekayaan negara yang dipisahkan bukan berarti dipisahkan dari negara, melainkan dipisahkan berdasarkan catatan akuntansinya masing-masing dan tetap menjadi bagian dari Keuangan Negara. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) juga tetap memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan terhadap BUMN (BPK RI, 2013).

Gambar II.3 Bagan Pembagian Kewenangan atas BUMN



Sumber: Unit Expose KND

Menteri Keuangan memiliki peran sebagai *ultimate shareholder* atas kekayaan negara yang dipisahkan (KND). Sebagian kewenangan Menteri Keuangan dalam pembinaan dan pengawasan BUMN yang merupakan bagian KND dilimpahkan kepada Menteri Badan Usaha Milik Negara. Oleh karenanya, terdapat dua pembagian peran entitas akuntansi yang mencatat portofolio investasi pada PMN dalam rangka pelaksanaan sistem akuntansi investasi pemerintah. Kementerian Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Kekayaan Negara c.q. Direktorat Kekayaan Negara Dipisahkan (Satker BUN 999.03.977191) sebagai UAKPA BUN yang melakukan pembinaan dan pengawasan BUMN di bawahnya. Kementerian Badan Usaha Milik Negara c.q. Sekretariat Kementerian BUMN c.q. Biro Umum dan Keuangan (Satker BUN 999.03.986917) sebagai UAKPA BUN yang melakukan pembinaan dan pengawasan BUMN di bawahnya.

Sistem Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Investasi Pemerintah (SAIP) yang merupakan subsistem SABUN dilaksanakan oleh Direktorat Jenderal Kekayaan Negara selaku Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan Pembantu BUN (UAPBUN) Pengelolaan Investasi Pemerintah. UAPBUN merupakan entitas pelaporan yang mengkonsolidasi laporan keuangan dari UAKPA-UAKPA BUN Investasi Pemerintah pada PMN menjadi sebuah Laporan Keuangan Investasi Pemerintah (LKIP). LKIP selanjutnya disampaikan kepada Direktorat Jenderal Perbendaharaan c.q. Direktorat Akuntansi & Pelaporan Keuangan selaku Unit Akuntansi dan Pelaporan Keuangan BUN (UABUN). Berdasarkan PMK Nomor 250/PMK.05/2012, UABUN menyusun Laporan Keuangan Konsolidasian BUN sebagai bahan penyusunan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP).

2.2 Program Pemulihan Ekonomi Nasional - PMN

Pada tahun 2020 terjadi eskalasi penyebaran COVID-19 dan perlambatan ekonomi yang sangat tajam. Laju penularan COVID-19 yang begitu cepat dan meluas menciptakan krisis kesehatan dan ekonomi nasional. Proyeksi APBN 2020 terhadap pertumbuhan ekonomi Indonesia sebelum pandemi yang sebesar 5,3% nyatanya sangat jauh dari realisasinya yang justru minus 2,07%. Kondisi tersebut memerlukan langkah mitigasi yang tepat untuk mencegah terjadinya skenario yang lebih berat.

Pemerintah bersama Legislatif memberikan respons sigap melalui kebijakan *extraordinary* dengan melahirkan UU Nomor 2 Tahun 2020 sebagai pengesahan Perppu Nomor 1 Tahun 2020 yang mengatur kebijakan keuangan negara dan stabilitas sistem keuangan untuk penanganan pandemi COVID-19.

Undang-undang tersebut memberikan fleksibilitas pada kewenangan pemerintah dalam menetapkan pelebaran batas defisit anggaran hingga 6,34%, penyesuaian besaran belanja wajib, pergeseran dan *refocusing* anggaran, penggunaan sumber pendanaan alternatif yang salah satunya dari Sisa Anggaran Lebih (SAL), penerbitan Surat Berharga Negara (SBN) untuk pembiayaan tambahan defisit, serta pelaksanaan Program Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN) yang berkesinambungan. Berlandaskan pada peraturan baru tersebut, Pemerintah mengubah postur APBN 2020 sebanyak 2 kali, yaitu melalui Perpres Nomor 54 Tahun 2020 dan Perpres Nomor 72 Tahun 2020. Pemerintah juga mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2020 yang kemudian diubah dengan PP Nomor 43 Tahun 2020 tentang pelaksanaan program PEN.

Program PEN adalah rangkaian kegiatan untuk mempercepat penanganan pandemi dalam rangka pemulihan ekonomi nasional. Pengelolaan anggaran untuk program PEN yang bersumber dari APBN terdiri atas pengalokasian, perubahan dan pergeseran, serta penandaan dan pelaporan. Anggaran program PEN dialokasikan dalam APBN salah satunya melalui pembiayaan anggaran. Program PEN melalui pembiayaan anggaran dapat berupa PMN, penempatan dana, investasi pemerintah, dan penjaminan.

PMK Nomor 185/PMK.02/2020 menyebutkan bahwa PMN termasuk dalam program PEN sektor pembiayaan korporasi. PMN dilakukan untuk memperbaiki struktur permodalan BUMN terdampak serta meningkatkan kapasitas usaha untuk melaksanakan penugasan khusus dari pemerintah atau *Public Service Obligation* (PSO).